

## **O controle das decisões dos conselhos de contribuinte por via de ação judicial promovida pela União Federal**

José Augusto Delgado

1 Introdução \_ 2 Revisão das decisões administrativas dos conselhos de contribuintes por recursos hierárquicos e decisões judiciais quando a fazenda pública é recorrente. Divergências doutrinárias \_ 3 Outros relevantes pronunciamentos doutrinários sobre o assunto \_ 4 Conclusões

### **1 Introdução**

O ambiente jurídico brasileiro recebeu, com surpresa e inquietação, a aprovação pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, em data de 19.07.2004 (DOU de 23.02.2004), do PGFN 1087, que, de modo enfático, proclama:

a) ser possível, juridicamente, a Fazenda Nacional interpor ação judicial perante o Poder Judiciário, contendo pretensão de anular decisão do Conselho de Contribuintes, quando ficar configurada que a sua emissão produz lesão ao patrimônio público e está revestida de ilegalidade, antijuridicidade ou erro de fato devidamente comprovados;

b) para os fins visados na letra "a" acima apontada, a ação judicial poderá ser a ordinária (de conhecimento), mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular;

c) a ação de conhecimento, de rito ordinário, e o mandado de segurança podem ser propostos pela Fazenda Nacional, por via da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, considerando-se a sua Unidade no fóro da contenda;

d) a ação civil pública somente pode ser promovida pelo órgão competente;

e) a ação popular deverá ser intentada por qualquer cidadão.

O destacado parecer, conforme indica Fábio Martins de Andrade, em artigo intitulado "A inconstitucionalidade e a ilegalidade da Portaria PGF 820/2004", in <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6287>>, está baseado na fundamentação teórica seguinte:

Os fundamentos jurídicos expostos no Parecer são assim resumidos: 1) "as decisões do Conselho de Contribuintes, não restam dúvidas, revestem-se da natureza de ato administrativo (...)"; 2) como tal, as decisões do Conselho de Contribuintes revestem-se dos elementos ou requisitos de quaisquer atos administrativos, quais sejam: a competência do agente, a finalidade, a forma, o motivo e o objeto do ato; 3) para invalidá-los, têm competência tanto a Administração Pública quanto o Poder Judiciário, uma vez que "a anulação consiste na declaração de invalidade do ato administrativo ilegítimo e ilegal, feita pela própria Administração ou pelo Poder Judiciário"; 4) "(...) nenhum ato do Poder público poderá ser subtraído do exame judicial (de legalidade ou da lesividade do patrimônio público), seja de que categoria for (vinculado ou discricionário) e provenha de qualquer agente, órgão ou poder", sob o pálio dos incisos XXXV e LXXIII do artigo 5º da Constituição da República; 5) diante dos incisos XXXV e LV do art. 5º, "pode-se afirmar que a norma do art. 45 do Decreto nº. 70.235, de 1972 (recepcionado, este, com status de lei em sentido material), deve ser interpretada conforme a Constituição, no sentido de que não visou a impedir o acesso da Administração Pública ao Poder Judiciário, porque, se assim não for, seria ela (norma do artigo 45) incompatível com o princípio do monopólio da jurisdição pelo Poder Judiciário", ou seja, "a decisão final proferida pelo Conselho de Contribuintes, desfavorável a qualquer dos sujeitos da relação jurídico-tributária, pode ser submetida ao crivo do Poder Judiciário, seja para controle de legalidade, seja para controle de juridicidade, ou em razão de erro de fato ocorrido no julgamento administrativo".

Informa o autor citado:

Com este lastro teórico, o Parecer conclui que: "Nesse contexto, pode-se afirmar que as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, desfavoráveis a qualquer um dos sujeitos da relação jurídico-tributária, sujeitam-se ao crivo do Poder Judiciário para controle de sua legalidade ou de sua juridicidade, ou em decorrência de erro de fato ocorrido no julgamento administrativo, mormente se e quando ofenderem os princípios administrativos e constitucionais (explícitos ou implícitos) que regem e informam a Administração Pública (v.g. da finalidade, da impessoalidade, da legalidade, da proporcionalidade, da igualdade, da supremacia do interesse público, da moralidade, da eficiência, da probidade, da boa-fé, da motivação da razoabilidade, entre outros)".

As primeiras manifestações tornadas públicas pela doutrina, a respeito do mencionado parecer, suscitaram, com veemência, a incompatibilidade das conclusões nele apregoadas com o Sistema Constitucional Tributário atualmente vigente no Brasil, segundo corrente predominante.

Entre tantos autores que analisaram o posicionamento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, registramos o entendimento dos seguintes:

I - Vinicius Sciarra dos Santos, advogado tributarista em São Paulo, especialista em Direito Tributário e Pós-graduado em Relações Internacionais pela Fundação Getúlio Vargas, em artigo intitulado "Das vinculações das decisões do Conselho de Contribuintes e da Incompatibilidade da Portaria 820/04, da Procuradoria da Fazenda Nacional, com o Sistema Tributário Brasileiro" (<[http://www.mundojuridico.adv.br/sis\\_artigos.asp?Codigo=89](http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos.asp?Codigo=89)>. Acesso em: 07 set. 2005) afirma, após tecer considerações sobre a evolução histórica do Conselho de Contribuintes, em conclusão, que:

a) - o parecer "não guarda consonância com a Constituição Federal por violar o princípio magno da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, inc. XXXV, da CF);

b) - conflita, ainda, o parecer com o art. 156, IX, do CTN, por determinar "ser causa de extinção do crédito tributário a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa que não possa ser objeto de ação anulatória", dispositivo que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988;

c) - o art. 156, IX, do CTN, constitui, portanto, obstáculo intransponível para a pretensão da Fazenda Nacional;

d) - em face dos artigos 156, IX, do CTN, o parecer sofre de ilegalidade;

e) - o parecer é, também, inconstitucional, por violar os arts. 146, III, "b" e 5º, XXXVI, ambos da CF;

f) - falta, portanto, à "Fazenda Nacional interesse de agir haja vista a extinção do crédito tributário advinda de decisão administrativa irreformável e irrecorrível" pronunciada pelo Conselho de Contribuintes.

II - A Ordem dos Advogados do Brasil, Seção de São Paulo, manifestou-se, pela sua Comissão Especial de Assuntos Tributários, sobre a posição assumida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Após elaborar um diagnóstico geral a respeito da função do Conselho de Contribuintes e dos efeitos do questionado parecer, aprovou manifestação apresentada pela Profa. Lúcia Valle de Figueiredo. Esta eminente doutrinadora, no trabalho apresentado, registra que o mencionado Parecer decorreu de "questão havida entre Fundo de Previdência Privada, entidade fechada, sem fins lucrativos, sediada no Rio de Janeiro, que impetrara mandado de segurança, ainda sob a égide da ordem constitucional pretérita, visando a afastar a incidência do imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de suas aplicações financeiras, ao argumento de que estava amparada pela imunidade tributária prevista na alínea "c" do inciso III do artigo 19 da Constituição da República de 1967, com a redação da EC nº 1, de 1969".

A seguir, a eminente doutrinadora, explica:

Em razão de a nova Constituição da República haver concedido, expressamente, imunidade, apenas às instituições de assistência social, e não às de previdência privada, a Secretaria da Receita Federal,

baseada, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, calcada na Constituição de 1988, no sentido de que a imunidade não alcança estas últimas (previdência privada), autuou o referido fundo, tendo em vista que este, mesmo não estando ao abrigo da imunidade, permanecera sem pagar o imposto de renda atinente ao período de janeiro de 1995 a dezembro de 1997.

O Fundo autuado, entendendo que não mais se revestia da condição de contribuinte, recorreu administrativamente, percorrendo todas as vias, até o Conselho de Contribuintes, sustentando a tese de sua ilegitimidade passiva para a autuação.

A Coordenadoria Geral Tributária entendeu ter o Conselho de Contribuintes feito interpretação menos autorizada e, em consequência, dera provimento ao recurso do contribuinte.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, tempestivamente, interpôs recurso hierárquico, com fundamento nos artigos 19 e 20 do Decreto-lei nº 200, de 1967, para o Senhor Ministro de Estado da Fazenda, visando à anulação da decisão.

Houve por bem o Senhor Ministro da Fazenda em admitir o recurso, determinando seu processamento, mandando intimar o contribuinte para contra-razoá-lo no prazo legal. Inconformado, o contribuinte impetrou mandado de segurança perante o Superior Tribunal de Justiça, visando ao trancamento do recurso hierárquico, alegando, em síntese, *ocorrência de preclusão administrativa e ausência de previsão legal para o recurso hierárquico* em face da Constituição de 1988.

O egrégio Superior Tribunal de Justiça concedeu a segurança nos termos abaixo transcritos:

"I - A competência ministerial para controlar os atos da administração pressupõe a existência de algo descontrolado, *não incide nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal.*

II - O controle do Ministério da Fazenda (Arts. 19 e 20 do DL 200/67) sobre os acórdãos dos conselhos de contribuintes tem como escopo e limite o reparo de nulidades. Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei.

III \_ As decisões do conselho de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, "exonerar o sujeito passivo "dos gravames decorrentes do litígio" (Dec. 70.235/72, Art. 45).

IV \_ Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva de conselho de contribuintes, o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida". (STJ, 1ª seção, MS nº 8810/DF, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 13.08.2003). (Itálicos nossos).

Em face dos fatos narrados, a douta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários \_ CAT, mediante a Nota/PGFN/CAT/Nº 087/2004, apresentou a Coordenação Geral os seguintes quesitos:

1. Existe a possibilidade de se questionar na justiça as decisões dos Conselhos de Contribuintes?
2. Sendo afirmativa a resposta à questão anterior, qual a espécie de ação a ser manejada?
3. No caso de ser possível a interposição de ação de questionamento das decisões dos C.C., a quem cabe a iniciativa?

Em resposta à Consulta, em parecer aprovado pelo Senhor Ministro da Fazenda (Parecer PGFN/CRJ nº 1.087/2004), foi dito: 1. ser possível questionar as decisões administrativas definitivas dos Conselhos de Contribuintes, que lesem o patrimônio público, submetendo-se-as ao crivo do Poder Judiciário, pela Administração Pública, quanto a sua legalidade, juridicidade, ou diante de erro de fato; 2. ser possível intentar-se: ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular e 3. ser possível a propositura da ação de rito ordinário e o mandado de segurança pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio de sua Unidade do foro da ação; 3.1. poder ser proposta a ação civil pública pelo órgão competente; 3.2. já a ação popular somente poderia ser proposta por cidadão, nos termos da Constituição Federal.

Em face dessas conclusões, e por ser o parecer normativo, consulta a Ordem dos Advogados do Brasil \_ Seção São Paulo sobre sua constitucionalidade e legalidade.

Lúcia Valle de Figueiredo, após fazer referência aos princípios gerais de Direito Constitucional e Tributário que ordenam o nosso ordenamento jurídico, com base na melhor doutrina, apresenta, como conclusão, os enunciados seguintes:

24. Considerando o que disseram esses primorosos autores, vemos que não tem qualquer sentido pretender a Administração, nesse Parecer PGFN/CRJ Nº 1.087/2004, absolutamente divorciado da constitucionalidade e dos princípios fundamentais, estar a dar *interpretação conforme a Constituição* ao artigo 45 do Decreto Federal 70.235/72.

24.1. Eduardo Bottallo, em palestra no XVIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário<sup>[26]</sup>, deixou assentada a impossibilidade de a Administração não ter "Contencioso Administrativo" em face, pelo menos, de quatro princípios constitucionais, tais como, o *direito de petição, extraído diretamente do Texto Constitucional, o devido processo, o controle da juridicidade e da proporcionalidade*, retirados deste último.

O Professor Bottallo, ao se referir ao *devido processo*, embora entenda haver na cláusula também o sentido material a que aludimos, para sua afirmação considerou, apenas, a acepção meramente processual.

Por isso mesmo, inclui o *direito de petição*, portanto, o direito de o administrado no caso, o Contribuinte, de se dirigir à Administração e obter uma resposta.

E, tal resposta teria de ser pautada pela juridicidade e proporcionalidade, princípios da Administração Pública.

Portanto, sequer se poderia cogitar na supressão do Conselho de Contribuintes, mesmo por lei, ou de alteração de suas competências de tal forma a esvaziá-lo.

25. A interpretação dada, como interpretação conforme, vulnera o preceito. Aniquila-o.

Como se não fora suficiente as inconstitucionalidades contidas no Parecer, no dia 29 de outubro p.p. foi editada a Portaria nº 820, de 25.10.2004, que trata de sua aplicabilidade. E, novamente, viola, mais e mais o *devido processo*.

VII - A Portaria nº 820 de 25.10.2004, publicada no Diário Oficial da União de 29.10.2004.

26. A fim de dar efetividade ao Parecer PGFN/CRJ Nº 1.087/2004, o Procurador Geral da Fazenda Nacional \_ PGFN editou a Portaria 820/2004 que "Disciplina, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a submissão de decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais à apreciação do Poder Judiciário".

Em seu artigo 1º "obriga que a submissão das decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior dos Recursos Fiscais à apreciação do Poder Judiciário observe no âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional \_ PGFN, suas disposições".

No artigo 2º está afirmada sua aplicabilidade sempre que as decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, expressa ou *implicitamente*, afastem a aplicabilidade de leis ou *decretos e, cumulativa ou alternativamente*: no inciso I, é dada a cifra de R\$50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais); no II, relaciona-se a matéria cuja *relevância temática* recomende a apreciação do Poder Judiciário.

Nesse item, portanto, temos a *alternatividade* na linguagem mais aberta possível, a fim de possibilitar sempre apreciação, já não mais discricionária, porém, sim, arbitrária à Administração Pública; o inciso III, deste mesmo artigo 2º, traz a seguinte expressão "possam causar *grave lesão* ao patrimônio público" (os *itálicos e negritos* são nossos).

Todos nós sabemos que a grave lesão ao patrimônio público não se refere \_ e de forma alguma \_ ao interesse primário da Administração, porém, sim, aos interesses secundários, ao interesse de arrecadar de qualquer maneira, mesmo violentando os preceitos constitucionais mais singelos.

O não corrigir a tabela do imposto de renda, p. ex. para não lesar os cofres públicos, porém *lesando* (aí, sim, a expressão está correta) o contribuinte constitui meta sempre cumprida.

E, assim vai. Inúmeros outros exemplos poderiam ser citados no amesquinamento total e completo do Estatuto do Contribuinte, como inserido em nossa Constituição.

Fez a Portaria a ressalva do respeito à prescrição de cinco anos, tentando mostrar quão preocupados estariam com o princípio da legalidade.

Caberá ao Procurador da Fazenda Nacional, que atuar perante os Conselhos de Contribuintes e a CSRF propor fundamentadamente à Coordenação Geral de Assuntos Tributários \_ CAT a submissão ao Poder Judiciário de decisões que se enquadrem no artigo 1º (na verdade erro da Portaria, pois, o artigo deveria ser o 2º, onde estão inseridas as matérias subsumíveis à apreciação judicial).

As unidades da PGFN manifestar-se-ão por meio de suas respectivas chefias.

À Adjutoria, que supervisiona a representação extrajudicial nos Conselhos e na CSRF, cabe decidir pela submissão ou não das decisões ao Poder Judiciário (encarta-se aí, em face dos conceitos amplamente abertos utilizados pela Portaria, larga possibilidade de que se atente, e fortemente, ao princípio da *impessoalidade* (pode-se submeter ou não, então, também poderão ser praticadas arbitrariedades posto que a interpretação é bastante aberta, enfatize-se).

A Portaria já se encontra em vigor causando, portanto, grave comprometimento à segurança jurídica, à lealdade da Administração, à boa-fé e ao devido processo legal.

E, além disso, vinculando os Senhores Procuradores da Fazenda Nacional ao cumprimento de ordens que, a nosso sentir, são manifestamente ilegais.

Sintetizando, podemos concluir:

1. O processo administrativo é uma das garantias essenciais do Estado Democrático de Direito. De seu turno, a segurança jurídica é uma das pilastras do Estado Democrático do Direito. O devido processo substancial e formal, impede atos administrativos como o ora examinado.
2. O alargamento da competência jurisdicional consubstancia a paliçada defensiva dos indivíduos contra as arbitrariedades do Estado.
3. A *interpretação conforme a Constituição* jamais pode destruir o preceito legal. Seu limite exatamente é não violentar "a estrutura verbal do preceito", como disse o Ministro Gilmar Mendes.

Urge, pois, que se afaste tal Parecer rapidamente pelos meios possíveis em nosso Ordenamento Jurídico.

Entendemos possíveis, pois assim tem se manifestado a Jurisprudência, a Arguição de Inconstitucionalidade ou a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental para alijar a aplicabilidade do Parecer PGFN/CRJ Nº 1.087/2004 e, também, da Portaria 820/2004, atos administrativos desafinados da legalidade e, mais ainda, da constitucionalidade.

III \_ Hugo de Brito Machado emitiu, também, a sua opinião sobre o referido parecer, em artigo intitulado "Ação da Fazenda Pública para Anular Decisão da Administração Tributária" ([http://www.hugomachado.adv.br/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc\\_id=116](http://www.hugomachado.adv.br/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=116)), abordando o tema sobre os seguintes aspectos:

- O Estado como pessoa jurídica.
- Os conselhos de contribuintes como órgãos da Administração Tributária.
- Capacidade para estar em juízo. Ausência de réu.
- Impossibilidade de ter-se o contribuinte como réu.
- Impossibilidade de formação do processo.
- AUSÊNCIA DE CONDIÇÕES DA AÇÃO: Legitimidade de partes. Interesse processual. Legitimação

para contestar.

- Hierarquia na Administração Tributária.
- O que é o recurso hierárquico.
- Não cabimento do recurso hierárquico no processo administrativo fiscal.
- Restrição ao recurso hierárquico na jurisprudência do STJ.
- O recurso hierárquico e a apreciação judicial.
- GARANTIA DE JURISDIÇÃO.
- Garantia constitucional.
- Destinatário das garantias constitucionais.
- Função do contencioso administrativo.
- O ESTADO E A DEFESA DOS DIREITOS DA SOCIEDADE.
- As múltiplas faces do Estado.
- O Estado na defesa dos direitos da sociedade.
- Limitações ao Estado enquanto pessoa jurídica.
- Os desvios do Estado pessoa e a defesa dos interesses da sociedade.
- Ilegalidades na Administração: autocontrole ou ação popular.
- Inutilidade dos Conselhos de Contribuintes.
- Seleção dos casos por órgão da PGFN.
- Ação sem réu?
- Responsabilidade pela prática da ilegalidade.
- Completa subversão da ordem jurídica

Do trabalho elaborado por Hugo de Brito Machado, destacamos os trechos seguintes:

Os conselhos de contribuintes como órgãos da Administração Tributária.

Ninguém poderá, seriamente, colocar em dúvida que os conselhos de contribuintes constituem órgãos da Administração Pública, e mais especificamente, órgãos da Administração Tributária. São órgãos que desfrutam de relativa independência funcional, é certo, mas que em última análise estão integrados na estrutura administrativa do Poder Executivo da União, e mais especificamente, na estrutura administrativa do Ministério da Fazenda.

Talvez por ser a relação de tributação uma relação extremamente conflituosa na qual se faz mister um rigoroso controle da legalidade administrativa, incorporou-se à nossa tradição jurídica o autocontrole da legalidade por parte da Administração Tributária. E os conselhos de contribuintes são os órgãos incumbidos de exercer esse autocontrole, impondo limites às pretensões de arrecadar das autoridades administrativas.

Seja como for, ninguém dirá que os conselhos de contribuintes têm personalidade jurídica própria,



posto que é ponto pacífico a integração deles na estrutura administrativa da União, como típicos órgãos da Administração Tributária. Nem pode ser levada a sério a doutrina que sustenta não serem os Conselhos de Contribuintes órgãos formadores da vontade da Administração Pública porque parte de seus membros são indicados pelos contribuintes.

Apenas para não deixarmos sem resposta o argumento apoiado na distinção que existira entre a vontade da denominada administração ativa e a denominada administração judicante, reproduzimos a judiciosa resposta a ele oferecida por Schubert de Farias Machado, em excelente estudo sobre o assunto:

"Primeiro, a lei não divide a Administração em Ativa e Judicante. A Administração é una. O Conselho de Contribuintes integra organicamente a Administração. A decisão desse colegiado é, sobretudo, uma decisão da Administração.

Segundo, os membros do Conselho de Contribuintes são regularmente nomeados e empossados no cargo e ficam sujeitos ao regime jurídico do funcionalismo público, inclusive para fins penais. Nada os distingue entre si.

Terceiro, existe uma falsa paridade na formação dos Conselhos. Além da metade dos membros desses colegiados, a Administração detém a presidência dos mesmos, a quem cabe o voto de desempate.

Quarto, a participação de pessoas indicadas pelos contribuintes não retira a legitimidade desses colegiados decidirem pela Administração. Até porque, uma vez nomeados, todos os membros dos Conselhos de Contribuintes passam indistintamente a integrar a Administração. Aqui invocamos nosso testemunho pessoal. Muitas vezes presenciamos os representantes dos contribuintes votando pela integral manutenção das exigências fiscais, em sentido contrário ao voto dos representantes da Fazenda, que decidiam pela extinção do crédito tributário. Essa realidade pode ser facilmente constatada por qualquer um que frequente as sessões de julgamento dos Conselhos de Contribuintes. Quinto, a pluralidade de vontades está presente em toda a Administração, sendo comum até mesmo discordâncias públicas entre Ministros de Estado. É exatamente por isso que a lei fixa competências para a prática dos atos administrativos. No caso em exame, a competência para decidir sobre a legalidade do lançamento tributário está legalmente reservada ao Conselho de Contribuintes e não ao Ministro da Fazenda.

Por fim, dizer que a vontade da Administração Ativa é diferente e melhor que a decisão dos Conselhos de Contribuintes, devendo por isso prevalecer, consiste em juízo de valor que estabelece uma inadmissível censura prévia.

Na verdade, a vontade natural da chamada Administração Ativa é maximizar a arrecadação tributária". (Schubert de Farias Machado, *A Decisão Definitiva no Processo Administrativo Tributário e o Ingresso da Fazenda Pública em Juízo*, *Revista Dialética de Direito Tributário*, Dialética, São Paulo, nº 76, janeiro de 2002, p. 114).

Realmente a atuação dos Conselhos de Contribuintes há de ser, tanto quanto possível, desinteressada. Não contaminada pela vontade de arrecadar, que no mais das vezes cega os agentes públicos e os leva a atropelar flagrantemente o Direito do contribuinte. Por isto mesmo, para assegurar uma relativa autonomia dos órgãos de julgamento e que a lei estabelece a participação neles de membros indicados pelos contribuintes. Isso, porém, não faz desses órgãos algo estranho à Administração Tributária. A não ser assim teríamos de admitir também que os tribunais brasileiros em geral não expressam a vontade do Judiciário, posto que parte de seus membros são indicados pelo Ministério Público e pela Ordem dos Advogados.

Em outro trecho, Hugo de Brito Machado investiga a capacidade da Fazenda Nacional estar em juízo para discutir suas próprias decisões, sito é, as emitidas pelos Conselhos de Contribuinte. Afirma:

Capacidade para estar em juízo. Ausência de réu.

Toda pessoa que se acha no exercício dos seus direitos tem capacidade para estar em juízo. (Código de Processo Civil, art. 7º). Não sendo pessoas, como efetivamente não são os conselhos de contribuintes, não têm eles capacidade para estar em juízo. Em outras palavras, eles não podem ser réus em ações nas quais a União tenha a pretensão de anular suas decisões. Eles não têm capacidade processual. Não podem ser autores, nem réus. Assim, se proposta a ação contra o

Conselho de Contribuintes o juiz deverá decidir pela nulidade do pedido, vale dizer, da propositura da ação.

É a autorizada lição de Liebman:

"O requisito da capacidade processual das partes é um pressuposto processual e portanto um requisito para a validade da propositura da ação; por isso, se o juiz verificar, mesmo de ofício, a incapacidade de uma parte, deverá declarar, através de sentença, a nulidade do pedido." (Enrico Tullio Liebman, *Manual de Direito Processual Civil*, tradução de Cândido Rangel Dinamarco, Forense, Rio de Janeiro, 1984, vol. I, p. 91).

Assim, coloca-se desde logo a questão de saber quem a Fazenda Nacional, para atender a exigência da lei processual, indicará como réu. (Enrico Tullio Liebman, *Manual de Direito Processual Civil*, tradução de Cândido Rangel Dinamarco, Forense, Rio de Janeiro, 1984, vol. I, p. 91). E não se venha dizer que o réu será o contribuinte favorecido pela decisão que a Fazenda pretenda anular pois isto é absolutamente inadmissível, como se passa a demonstrar".

Lembra, ainda, Hugo de Brito Machado, mais adiante, que há impossibilidade, no panorama processual discutido, ser impossível o contribuinte comparecer em juízo como réu, haja vista a decisão lhe ter sido favorável. Explica:

"Impossibilidade de ter-se o contribuinte como réu.

Os direitos subjetivos classificam-se em duas categorias, a saber, direitos potestativos e direitos a uma prestação. São potestativos aqueles direitos que podem ser exercitados por seus titulares independentemente da colaboração de quem quer que seja. E são direitos a uma prestação aqueles direitos cuja satisfação depende sempre de uma prestação a cargo de outrem, que eventualmente incorrem no inadimplemento, vale dizer, eventualmente não cumprem o dever a eles atribuído e assim deixam insatisfeito o direito correspondente.

A ação nada mais é do que o instrumento que a ordem jurídica oferece ao titular de um direito a uma prestação, não satisfeito em face do inadimplemento por parte do respectivo devedor, para compelir aquele devedor à prestação que voluntariamente não ofereceu. Pressupõe a lide que é, na linguagem dos processualistas, uma pretensão resistida.

O autor da ação há de ser aquele que tem uma pretensão resistida, caracterizando-se a resistência pelo inadimplemento do dever jurídico de prestar o objeto da relação jurídica. E o réu há de ser aquele que não cumpriu o seu dever de prestar, vale dizer, de satisfazer a pretensão do autor. E no caso de que se cuida, vale dizer, no caso de uma decisão de um Conselho de Contribuintes que desatende a uma pretensão da Fazenda Pública só o próprio conselho de contribuintes pode ser responsabilizado por tal desatendimento. O contribuinte nada fez, nem deixou de fazer, que possa colocá-lo na condição de réu. Ele pediu fosse julgada improcedente a ação fiscal. Foi atendido. A Fazenda pediu ao Conselho de Contribuintes que negasse improcedente o recurso. Foi desatendida. Responsável pelo ato que não atendeu, vale dizer, pela decisão que julgou procedente o recurso e, em consequência, improcedente a ação fiscal, só pode ser o Conselho de Contribuintes. A própria Administração Tributária, portanto.

É visível, aliás, a impossibilidade de ter-se o contribuinte como réu na ação com a qual a Fazenda Pública pretenda anular decisão administrativa. O contribuinte não praticou o ato que se está considerando lesivo ao direito da Fazenda. Ele apenas exercitou o seu direito de recorrer contra a decisão de primeira instância administrativa. Nada mais. Quem praticou o ato que se pretende com a ação em tela desconstituir foi a própria Fazenda Pública, vale dizer, foi um órgão seu, o Conselho de Contribuintes ou a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Promovida que seja a ação pela Fazenda Pública contra o contribuinte, estar-se-á diante de evidente ausência da legitimidade passiva, daí decorrendo a necessária extinção do processo sem julgamento de mérito, como adiante será demonstrado".

Entre outras colocações feitas por Hugo de Brito Machado, destacamos a análise que apresenta sobre a posição jurisprudencial sobre o recurso hierárquico e a sua expansão. São seus os registros:

"Restrição ao recurso hierárquico na jurisprudência do STJ.



É importante esclarecermos que o parecer da PGFN sustentando a possibilidade de propositura, pela Fazenda Pública, de ação para anular decisões dos conselhos de contribuintes que lhe sejam contrárias, foi emitido em face da restrição que vem sendo feita pelo Superior Tribunal de Justiça ao recurso hierárquico.

A rigor o recurso hierárquico é inadmissível. Correta é o entendimento adotado pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região ao decidir que "o princípio geral de Direito Administrativo que prescreve ter a administração o poder e o dever de rever seus atos, seja para revogar os inconvenientes, seja para anular os viciados, cede passo aos princípios específicos que regem o Direito Tributário.". (Trecho do voto do relator, Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, na AMS nº 73.262-CE, julgada em 02.10.2001).

O referido julgado porta a seguinte ementa:

"TRIBUTÁRIO. REVISÃO DE LANÇAMENTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. COISA JULGADA. PRECLUSÃO. ERRO DE DIREITO.

- Transitada em julgado a decisão que, em processo administrativo, acatou a defesa do contribuinte e declarou a inexistência da obrigação, extingue-se o crédito (pretensão) tributário, nos termos do art. 156, IX, do CTN;

- Somente em casos de erro de fato é possível a revisão do lançamento, nos termos do art. 149, do CTN, mediante a lavratura de outro lançamento, dando início a novo processo administrativo, sempre que não haja se consumado a decadência.

- Impossibilidade do aproveitamento do processo administrativo anterior já findo, com decisão transitada em julgado;

- Apelo provido."

Entretanto o recurso hierárquico tem sido admitido pelo Superior Tribunal de Justiça que, mesmo concedendo mandado de segurança contra ato do Ministro da Fazenda que o admitiu, deixou claro que o fazia apenas por ter havido cerceamento ao direito de defesa do contribuinte. É o que se vê da seguinte ementa:

"Mandado de segurança. Recursos administrativos. Exigência de depósito. Poder de supervisão do Ministro de Estado aos órgãos a ele subordinados. Revogação de ato administrativo anulável. Aplicação da Súmula 473 do STF. Inobservância dos princípios da ampla defesa e do contraditório. Ilegalidade. Concessão da segurança. Precedentes do STJ.

I \_ É legal a exigência, na interposição do recurso administrativo, da prova do depósito da multa, como condição para o seu recebimento.

II \_ Todo e qualquer órgão da Administração Federal, direta ou indireta, está sujeito à supervisão do Ministro de Estado competente, cabendo-lhe também conhecer de recursos providos de órgãos subordinados ou de entidades vinculadas ao seu Ministério, com base na hierarquia ou na supervisão ministerial.

III \_ A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos (Súmula 473 do STF). Todavia, este poder não é absoluto, porquanto deve respeitar as garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

IV \_ Precedentes do STJ.

V \_ Segurança concedida." (STJ, Primeira Seção, MS nº 6.737 \_ DF, rel. Ministra Laurita Vaz, julgado em 10.04.2002. Boletim de Direito Administrativo, Editora NDJ nº 8, agosto de 2004, págs. 951/956)".

Poderia parecer, portanto, que o Superior Tribunal de Justiça admite o recurso hierárquico para corrigir decisões dos conselhos de contribuintes que a Fazenda Pública considere contrárias à lei. Impõe-se, portanto, um esclarecimento a esse respeito, para que não se pense que em todos os casos a Fazenda poderá alegar ilegalidade e assim submeter as decisões dos conselhos de

contribuintes à reapreciação do Ministro da Fazenda.

Vê-se, porém, dos pareceres da Fazenda Nacional, invocados a favor desta no julgamento daquele mandado de segurança, que a competência atribuída ao Ministro da Fazenda no julgamento do recurso hierárquico não é irrestrita. Em face da disciplina do processo administrativo fiscal dela estão excluídos os campos da injustiça e da divergência interpretativa, firmando-se o poder de controle do Ministro da Fazenda apenas no que diz respeito a inequívoca ilegalidade, excesso de exação ou abuso de poder. Controle que não se exerce no processo administrativo fiscal, mas sobre ele. (Veja-se a transcrição contida na parte final da declaração de voto do Ministro Luiz Fux, no julgamento do MS nº 6.737 \_ DF, rel. Ministra Laurita Vaz, julgado em 10.04.2002. *Boletim de Direito Administrativo*, n. 8, ago. 2004, p. 956).

Essa importante restrição do Superior Tribunal de Justiça quanto ao cabimento do recurso hierárquico ficou bem clara no acórdão em cuja ementa se vê:

"I \_ A competência ministerial para controlar os atos da administração pressupõe a existência de algo descontrolado, não incide nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal.

II \_ O controle do Ministro da Fazenda (Arts. 19 e 20 do DL 200/67) sobre os acórdãos dos conselhos de contribuintes tem como escopo e limite o reparo de nulidades. Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei.

III \_ As decisões do conselho de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, "exonerar o sujeito passivo dos gravames decorrentes do litígio". (Dec. 70.235/72, art. 45).

IV \_ Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva de conselho de contribuintes, o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida." (STJ, Primeira Seção, MS nº 8.810 \_ DF, rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, julgado em 13.08.2003, ementa transcrita no Parecer PGFN/CRJ nº 1087/2004, *RDDT*, n. 109, out. 2004, p. 132-133).

Albergando essa importante restrição ao cabimento do recurso hierárquico o entendimento do Superior Tribunal de Justiça equaciona de forma razoável a questão do controle de legalidade dos atos administrativos, dando à Súmula 473 do STF uma interpretação capaz de compatibilizar a terminologia própria dos atos administrativos, que a referida súmula utilizou, com a terminologia utilizada em se tratando de atos praticados na jurisdição administrativa.

Realmente, na teoria dos atos administrativos fala-se de anulamento e de revogação, enquanto na teoria do processo administrativo emprega-se a terminologia própria dos atos jurisdicionais, falando-se de anulamento e de reforma.

Como se sabe a reforma acontece quando o órgão da instância superior considera válida a decisão do órgão da instância inferior, por ser o mesmo competente e haver sido adotada com observância das formalidades processuais pertinentes, mas modifica aquela decisão porque discorda quanto do seu conteúdo, por adotar interpretação da lei aplicável. Já o anulamento acontece quando o órgão da instância superior entende ter sido a decisão do órgão inferior proferida fora dos limites de sua competência, ou com inobservância de formalidades essenciais. E nesse caso, anulada a decisão do órgão inferior, a questão é remetida ao órgão competente para que a decida.

Em se tratando de revogação a Súmula 473 do STF ressalva o respeito aos direitos decorrentes do ato administrativo revogado. Fez-se, portanto, um paralelo razoável entre a hipótese de revogação do ato administrativo e a hipótese de reforma da decisão do conselho de contribuintes, para admitir-se que esta fica excluída do controle hierárquico quando comporte apenas reforma no interesse da Fazenda. E assim, no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, restou admitido o recurso hierárquico somente para os casos em que a decisão do conselho de contribuintes, em face de flagrante ilegalidade, comporte o anulamento.

Seja como for, a consequência de admitir-se o recurso é o completo esvaziamento da ação de que se cuida. Se a decisão é válida \_ não é nula \_ há de produzir os seus efeitos jurídicos como instrumento de controle da legalidade da Administração Tributária. Se há nulidade, vale dizer, se a decisão do conselho de contribuintes é nula, não há interesse de agir porque o Ministro da Fazenda poderá restabelecer a legalidade no seio da Administração Tributária.

Tal entendimento é reforçado pela consideração de que a garantia de jurisdição, albergada expressamente pela Constituição Federal, é uma garantia do cidadão contribuinte, garantia dos direitos do administrado, e não uma garantia dos direitos da Administração, como se passa a demonstrar. 4.5. O recurso hierárquico e a apreciação judicial.

Ressalte-se que em face de decisões dos Conselhos de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, contrárias ao interesse arrecadatário da Fazenda Pública, seus procuradores poderão utilizar o recurso hierárquico ao menos como forma de inverter a situação e, diante de eventual decisão do Ministro da Fazenda, contrária ao interesse do contribuinte levar este a ingressar em juízo, como tem acontecido.

A fórmula certamente é deplorável porque implica suprimir a autonomia dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. De todo modo, não consubstancia procedimento teratológico, como certamente é o de ingressar a própria Fazenda Pública em juízo atacando seus próprios atos administrativos, em verdadeira subversão da ordem jurídica estabelecida, valendo-se de um suposto direito à jurisdição que a rigor não tem, como se vai a seguir demonstrar".

São jurídicas e científicas as manifestações acima destacadas. Elas exigem, portanto, considerações por parte do julgador, visando firmar o seu convencimento sobre o tema.

IV \_ Antônio Oliveira Santos, Presidente da Confederação Nacional do Comércio, em artigo publicado no Jornal do Brasil de 16.10.2004, considerou o Parecer em destaque como sendo uma "Violência contra Conselhos de Contribuintes".

Interessante investigar as colocações feitas pelo articulista, por elas contribuírem para uma meditação mais ampla sobre o tema em debate.

Está no mencionado artigo:

A Confederação Nacional do Comércio (CNC) tem contribuído, ao longo de várias décadas, para o fortalecimento dos Conselhos de Contribuintes, órgãos colegiados integrantes do Ministério da Fazenda, que têm por finalidade julgar os recursos interpostos das decisões proferidas pela Secretaria da Receita Federal. De acordo com a lei, a CNC, a exemplo de outras confederações, tem apresentado, nas ocasiões próprias, listas tríplices de especialistas na matéria tributária, para integrar os referidos conselhos, ao lado dos representantes da Fazenda Nacional.

Ao longo do tempo, tem sido reafirmado publicamente o elevado conceito de tais órgãos fazendários, considerados, até mesmo, como mais capacitados do que o Judiciário, para decidir questões essencialmente técnicas, como, por exemplo, as que se referem a valoração aduaneira, classificação de mercadorias, vistoria aduaneira, dano ou avaria em mercadoria importada, lançamentos contábeis, escrituração mercantil, documentação fiscal etc. São temas nas áreas dos impostos de importação, produtos industrializados e renda e das contribuições sociais. Nesses colegiados, atuam os procuradores da Fazenda Nacional, que zelam pelo respeito à lei e pela defesa dos interesses do Tesouro Nacional.

A criação, em 1979, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, para apreciar os recursos interpostos pelos contribuintes inconformados com as decisões dos Conselhos de Contribuintes, inclusive no caso de divergências entre estes, teve por finalidade, precisamente, substituir o ministro de Estado, no julgamento de milhares de processos, liberando-o para o desempenho dos relevantes encargos que lhe são próprios, na condução da política econômico-financeira do governo.

Desse modo, as decisões dos mencionados órgãos colegiados expressam, na forma da lei, a posição final do Ministério da Fazenda, nas controvérsias suscitadas entre o Fisco e os contribuintes. Por isso mesmo, esses órgãos estão diretamente subordinados ao ministro de Estado. Descabe, por consequência, transferir a outro órgão fazendário, ainda que conceituado, como a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ou a Secretaria da Receita Federal, o entendimento final, na órbita administrativa, quanto à ocorrência, ou não, de lesão ao patrimônio público, ilegalidade, injuridicidade ou erro de fato.

Desde 1979 e, portanto, há 25 anos, as decisões dos conselhos de contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais têm sido acatadas pelas autoridades fazendárias, servindo-lhes como a melhor orientação na aplicação da legislação tributária e na adoção de medidas para coibir eventuais

excessos fiscais. Por outro lado, o Ministério da Fazenda pode promover a alteração da legislação tributária, sempre que verificar, pela jurisprudência daqueles órgãos, a ocorrência de falhas, lacunas ou distorções, o que, aliás, têm ocorrido freqüentemente.

Por todas essas razões, causou surpresa, à classe empresarial do comércio de bens e serviços e aos demais contribuintes, a decisão proferida pelo ministro da Fazenda, aprovando o Parecer PGFN/CRJ nº 1007/2004 (publicado no Diário Oficial de 23/8/04), da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que admitiu a possibilidade de as decisões dos conselhos de contribuintes "serem submetidas ao crivo do Poder Judiciário", mediante ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular. A ação ordinária seria proposta pela União contra a própria União, representada pelo mesmo órgão, tanto no pólo ativo, como no passivo, e o mandado de segurança seria impetrado por uma autoridade fazendária contra ato de outra autoridade fazendária, mediante iniciativas processuais esdrúxulas, que, certamente, não encontrarão guarida no Judiciário.

De qualquer forma, o inconformismo da Receita Federal com as decisões finais dos Conselhos de Contribuintes, que lhe sejam desfavoráveis, também pode ocorrer com as decisões finais da Justiça, contrárias ao Fisco. Nem por isso, a Receita Federal vai recorrer à ONU ou ao papa. Além disso, a derrubada do denominado "trânsito em julgado" da decisão final no processo administrativo fiscal, a par de constituir uma violência contra os Conselhos de Contribuintes, atinge a segurança jurídica dos contribuintes, que ficarão expostos ao arbítrio de outros órgãos, quanto à conveniência e oportunidade de recurso à via judicial.

Não obstante, a CNC e o empresariado do comércio de bens e serviços confiam em que o ministro Antonio Palocci, que tantos e tão relevantes serviços vem prestando ao país, com invulgares competência, firmeza e seriedade, determinará o reexame da aludida decisão, por interessar a todos os milhões de contribuintes brasileiros, pessoas físicas ou jurídicas, que já se encontram sufocados pela alarmante carga tributária de 38 % do PIB e por uma irrefreável burocracia fiscal.

## **2 Revisão das decisões administrativas dos conselhos de contribuintes por recursos hierárquicos e decisões judiciais quando a fazenda pública é recorrente. Divergências doutrinárias**

O panorama jurídico criado pelo Parecer PGFN/NRJ cria expectativa no ordenamento científico da Ciência Jurídica por abrir espaços amplos que passam a abrigar, em um processo dialético, debates sobre a natureza dos Conselhos de Contribuintes, o seu controle pela Administração que o criou e a possibilidade de revisão de suas decisões pela Pessoa Jurídica de Direito Público da qual ele é integrante.

José Antônio Spínola Negro, Advogado, em artigo intitulado "Revisão de Decisão Contrária ao Fisco", publicado na *Gazeta Mercantil* de 30.11.2004, idem no site <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/revisaodecisao.htm>>, entende que inexistente lei autorizando o procedimento pretendido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Assim defendeu o seu posicionamento:

O processo administrativo-tributário federal, regido pelo Decreto 70.235/72, é a consequência natural do desacordo de interpretação entre aquilo que o Fisco entende devido e deseja receber, e o contribuinte que não quer pagar por achar a cobrança abusiva ou com erros e defeitos.

Inicia-se com a lavratura de auto de infração e a intimação do suposto devedor para pagar um débito. Nessa fase, o contribuinte tem o direito constitucional de contestar a cobrança (artigo 5º, inciso XXXIV, letra a, LIV e LV, da CR/88) por meio da defesa usualmente chamada impugnação. Nas decisões administrativas de primeira instância a Fazenda é ao mesmo tempo parte e juiz, pois tanto aqueles que autuam como os que julgam funcionários da Receita Federal. No caso da decisão se desfavorável ao contribuinte, este poderá ingressar com recurso, cabendo o julgamento aos Conselhos de Contribuintes (segunda instância administrativa).

Os Conselhos de Contribuintes, que são parte do Ministério da Fazenda, são órgãos coligados integrados por especializadas na área tributária e contábil, sendo metade constituída de representantes da Fazenda Nacional e a outra metade de representantes dos contribuintes. As decisões proferidas por esses órgãos comumente decorrem de discussões de técnica contábil relativa às questões fiscais. Por essa razão, as decisões são consideradas, na grande maioria das vezes, imparciais e justas. Se a decisão for favorável ao contribuinte, ela vinculará a Fazenda Nacional e estará definitivamente decidida (artigo 156, inciso IX, do Código Tributário Nacional); se for

desfavorável ao contribuinte, este ainda poderá socorrer-se do Judiciário.

Entretanto, a Fazenda Nacional passou recentemente a entender que poderá submeter à apreciação do Poder Judiciário as decisões dos Conselhos de Contribuintes e também da Câmara Superior de Recursos Fiscais contrárias à própria Fazenda Nacional. Para tanto, emitiu a Portaria 820, de 25 de outubro de 2004, baseada no PGFN/CRJ 1.087/2004, de 19 de julho de 2004, na qual estabelece as situações em que poderá assim agir.

Como argumento às suas próprias pretensões, o Parecer PGFN/CRJ 1.087/2004 cita o princípio constitucional de que "a lei não excluirá da apreciação do poder Judiciário lesão ou ameaça a direito" (artigo 5º, XXXV).

Ocorre que nas decisões dos Conselhos de Contribuintes, que integram o Ministério da Fazenda, a "lesão ao direito" é decidida pela própria Fazenda, não sendo facultado a outro órgão dentro da Fazenda (a Procuradoria) o direito de discordar de decisão dada pela própria administração, por suposta lesão a um direito que teria e que ela própria reconheceu não ter.

A decisão administrativa final num processo administrativo equivale à manifestação definitiva da Fazenda sobre aquela determinada questão. Neste caso, é a própria Fazenda que se manifesta pela inexistência do débito. A administração tem o poder e o dever de reexaminar seus próprios atos quando viciados e anulá-los (Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal), mas carecerá de legítimo interesse se pretender buscar no Judiciário o que ela própria deve fazer.

E mais, o artigo 45 do Decreto 70.235/72 determina que nos casos de decisão definitiva favorável ao contribuinte, deverá a Fazenda exonerá-lo, de ofício, dos vínculos decorrentes do processo administrativo correspondente. Sem lei específica a respeito, não pode a Fazenda ir a juízo pleitear a anulação de decisão administrativa a ela contrária, até porque não existe no direito brasileiro ação anulatória de ato administrativo formalmente válido praticado pela administração, sendo ela própria autora.

Assim, pretender a administração por um de seus órgãos, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ir ao juízo para discutir atos dos órgãos de julgamento que a integram, os Conselhos de Contribuintes, será o mesmo que decretar a total inutilidade desses órgãos. Se prevalecer essa esdrúxula Portaria provavelmente todas as decisões dos Conselhos de Contribuintes favoráveis ao contribuinte serão levadas à apreciação do judiciário, pois, pelos termos da referida Portaria, poderão ser questionadas as decisões que: (i) envolvem valores superiores a R\$50 milhões; (ii) tratem de matéria cuja relevância temática recomende a sua apreciação na esfera judicial; e, (iii) possam causar grave lesão ao patrimônio público. Como se verifica, não há nos incisos (ii) e (iii) qualquer critério objetivo pois "relevância temática" e "grave lesão" estabelecem uma total discricionariedade àquele órgão público, o que sempre foi contrário à regra de atuação governamental sempre pautada pelo princípio da legalidade, contrária à arbitrariedade.

Por essas razões, a pretendida revisão, pelo Poder Judiciário, das decisões administrativas dos Conselhos de Contribuintes contrárias à Fazenda, atribuídas a si próprio pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, sem lei que a autorize, poderá representar a quebra do processo administrativo, que não passaria de uma mera fantasia da garantia constitucional dos contribuintes, feita para atender os anseios arrecadatários da Fazenda. Kicker: Não há lei que autorize a revisão das decisões dos conselhos pelo Judiciário.

Um rápido levantamento dirigido para se identificarem os pronunciamentos jurídicos sobre o fenômeno do recurso hierárquico tendo em vista decisões dos Conselhos de Contribuintes nos apresenta o quadro a seguir exposto:

a) • RECURSO HIERÁRQUICO AO MINISTRO DA FAZENDA - Parecer COSIT nº 70, de 16/11/1999

\_ Muito se discute no âmbito da Administração Pública quanto ao *locus* dos recursos hierárquicos.

Especificamente no âmbito do processo administrativo fiscal, a polêmica é ainda mais acirrada. A manifestação da SRF quanto à matéria deu-se com o Parecer COSIT nº 70/1999, no qual, escudando-se no PGFN/CAJ/nº 1159, de 30/08/1999 e no Parecer N-9, de 20/08/1979 (de lavra da Consultoria-Geral da República), manifestou-se aquela coordenação-geral no sentido de que se os recursos hierárquicos são cabíveis, o são nas hipóteses restritas da existência de excesso de exação, abuso de poder ou inequívoca ilegalidade, mas jamais em face da ocorrência de divergência



interpretativa de atos legais. Neste sentido o lapidar acórdão do 2.º Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 51.648, de 16/04/1969).

b) • DECISÃO DEFINITIVA FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE \_ POSSIBILIDADES DE A FAZENDA PÚBLICA CONTESTÁ-LA \_

Tem sido muito discutida em sede doutrinária e jurisprudencial a possibilidade de a Fazenda Pública insurgir-se contra as decisões finais de seu contencioso administrativo fiscal, nos casos em que tais decisões sejam favoráveis ao contribuinte. As duas possibilidades concretamente levantadas são: (a) no âmbito administrativo, o RECURSO HIERÁRQUICO, dirigido ao Ministro da Fazenda com o objetivo de que ele anule o acórdão contestado; e (b) a simples SUBMISSÃO DA MATÉRIA AO PODER JUDICIÁRIO.

As notas seguintes dão conta das regras e divergências associadas ao uso destas vias.

b.1 • POSSIBILIDADE DE A FAZENDA PÚBLICA REVER DECISÕES ADMINISTRATIVAS FAVORÁVEIS AO CONTRIBUINTE - RECURSO HIERÁRQUICO AO MINISTRO FAZENDA \_ É bastante polêmico o uso do recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda, com o fim de que esta autoridade invalide decisão favorável ao contribuinte prolatada pelas instâncias julgadoras que compõem o contencioso administrativo-fiscal. Polêmicas à parte, certo é que tal via já foi concretamente intentada, mesmo que tal se tenha dado, até hoje, de forma muito parcimoniosa. O exemplo recente é o do despacho, datado de 16/09/2002, pelo qual o Ministro da Fazenda resolveu conhecer de recurso voluntário, interposto por Procurador da Fazenda Nacional, que buscava a anulação de decisão do Conselho de Contribuintes (que havia sido favorável ao contribuinte) e a consequente manutenção da decisão da Delegacia de Julgamento em São Paulo (que havia mantido a exigência fiscal). A íntegra do despacho ministerial é a seguinte:

*DESPACHOS DO MINISTRO*

*Em 16 de setembro de 2002*

*O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, tendo em vista RECURSO HIERÁRQUICO interposto por Procurador da Fazenda Nacional, com fulcro nos artigos 19 e 20 do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, nos autos da ação fiscal em epígrafe, requerendo que seja anulado o respectivo acórdão para manter a decisão da Delegacia Regional de Julgamentos em São Paulo, com o prosseguimento da cobrança do crédito tributário,*

*DECIDE conhecer do recurso e determinar à Secretaria da Receita Federal que proceda à intimação do contribuinte, por meio de seu representante legal, no endereço constante do processo, fornecendo cópia do presente recurso hierárquico, para, querendo, apresentar contra-razões, no prazo de quinze dias.*

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que o Ministro da Fazenda pode anular decisões dos Conselhos de Contribuintes, com base no seu poder de supervisão sobre os órgãos a ele subordinados, nos termos dos dispositivos mencionados no despacho ministerial acima transcrito, quais sejam os artigos 19 e 20 do Decreto-lei nº 200/1967 (exemplo é o Mandado de Segurança nº 6.737-DF, julgado em 10/04/2002, publicado no DJU em 13/05/2002). Entretanto, o mesmo STJ tem afirmado que este poder não é ilimitado, não podendo ser estendido a ponto de alcançar questões relacionadas com a interpretação da lei. Exemplo deste entendimento restritivo do uso do recurso hierárquico é o Acórdão nº 8.810 (rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, julgado em 13.08.2003), assim ementado:

*ADMINISTRATIVO \_ MANDADO DE SEGURANÇA \_ CONSELHO DE CONTRIBUINTE \_ DECISÃO IRRECORRIDA \_ RECURSO HIERÁRQUICO \_ CONTROLE MINISTERIAL \_ ERRO DE HERMENÊUTICA - I \_ A competência ministerial para controlar os atos da administração pressupõe a existência de algo descontrolado, não incide nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal. II \_ O controle do Ministro da Fazenda (Arts. 19 e 20 do DL 200/67) sobre os acórdãos dos conselhos de contribuintes tem como escopo e limite o reparo de nulidades. Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei. III \_ As decisões do conselho de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, "exonerar o sujeito passivo dos gravames decorrentes do litígio". (Dec. 70.235/72, art. 45). IV \_ Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva de conselho de contribuintes, o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida.*



b.2 • POSSIBILIDADE DE A FAZENDA PÚBLICA ACIONAR O PODER JUDICIÁRIO PARA REVERTER DECISÕES ADMINISTRATIVAS QUE LHE FORAM DESFAVORÁVEIS \_ Aprovação do Parecer PGFN/CRJ nº 1.087/2004 por parte do Ministro da Fazenda - Muito embora existam grandes divergências acerca da possibilidade de a Fazenda Pública acionar o Poder Judiciário para fins de reverter decisões do contencioso administrativo que lhe tiverem sido desfavoráveis (uma amostra do teor destas divergências está posta em nota posterior ao presente artigo), o Ministro da Fazenda, em despacho datado de 10/08/2004 (publicado no DOU em 23/08/2004), expressamente aprovou o Parecer PGFN/CRJ nº 1087/2004, de 19/07/2004, pelo qual ficou esclarecido que: (a) existe, sim, a possibilidade jurídica de as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que lesarem o patrimônio público, serem submetidas ao crivo do Poder Judiciário, pela Administração Pública, quanto à sua legalidade, juridicidade, ou diante de erro de fato; (b) podem ser intentadas: ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular; e (c) a ação de rito ordinário e o mandado de segurança podem ser propostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio de sua Unidade do foro da ação; a ação civil pública pode ser proposta pelo órgão competente; já a ação popular somente pode ser proposta por cidadão, nos termos da Constituição Federal.

b.3 • POSSIBILIDADE DE A FAZENDA PÚBLICA ACIONAR O PODER JUDICIÁRIO PARA REVERTER DECISÕES ADMINISTRATIVAS QUE LHE FORAM DESFAVORÁVEIS \_

Procedimento a ser adotado no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional \_ Portaria PGFN nº 820, de 25/10/2004 \_ Em face da aprovação do Parecer PGFN/CRJ nº 1087/2004 por parte do Ministro da Fazenda, a PGFN editou a Portaria PGFN nº 820/2004, por meio da qual estabeleceu o procedimento a ser adotado no caso da submissão de decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais ao Poder Judiciário. No âmbito desta Portaria, está firmado, em seu artigo 2.º, os casos em que o recurso ao Poder Judiciário deve ser promovido e em que prazo tal deve ser intentado:

*Art. 2.º As decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais podem ser submetidas à apreciação do Poder Judiciário desde que expressa ou implicitamente afastem a aplicabilidade de leis ou decretos e, cumulativa ou alternativamente:*

*I - versem sobre valores superiores a R\$50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais);*

*II - cuidem de matéria cuja relevância temática recomende a sua apreciação na esfera judicial; e*

*III - possam causar grave lesão ao patrimônio público.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se somente a decisões proferidas dentro do prazo de cinco anos, contados da data da respectiva publicação no Diário Oficial da União.*

b.4 • POSSIBILIDADE DE A FAZENDA PÚBLICA ACIONAR O PODER JUDICIÁRIO PARA REVERTER DECISÕES ADMINISTRATIVAS QUE LHE FORAM DESFAVORÁVEIS \_

Divergências doutrinárias \_ Apesar de a questão estar atualmente regrada por atos administrativos regularmente editados (Parecer PGFN/CRJ nº 1087/2004, aprovado por despacho do Ministro da Fazenda em 10/08/2004, e Portaria PGFN nº 820, de 25/10/2004), grande parte da doutrina defende posição no sentido de que as decisões administrativas em matéria tributária vinculam a Administração Pública quando contrárias à Fazenda, por entender ter sido a própria Administração, por meio de seus mecanismos institucionais, que decidiu contra seus próprios interesses. Assim se posiciona Eduardo Botallo: "*as decisões administrativas em matéria tributária se apresentam, assim, em relação aos contribuintes, com feições distintas daquelas de que se revestem perante a própria Administração: no que diz respeito aos primeiros, tais decisões são sempre passíveis de revisão perante o Judiciário; quanto a esta, ao contrário (...), tais decisões são definitivas na medida em que geram, em benefício dos contribuintes, direitos subjetivos*". Nesse sentido, esta corrente admite para tais casos a chamada coisa julgada administrativa em matéria fiscal.

Esta posição doutrinária é questionada por aqueles que entendem que a Constituição Federal prevê o cabimento da postulação ao Poder Judiciário contra todo e qualquer ato jurídico praticado por autoridade administrativa. A apreciação posterior pelo Judiciário das decisões tomadas pela AP é consequência natural e lógica da separação de Poderes, cabendo à função jurisdicional controlar e revisar, terminativamente, os atos e decisões da Administração, independentemente de esses terem sido favoráveis ou não à Fazenda Pública. Os órgãos julgadores administrativos decidem consoante a legalidade, mas no sistema brasileiro de jurisdição única não há qualquer hipótese de coisa julgada

no âmbito administrativo. Assim é que, para Rubens Gomes de Souza, resta demonstrada a possibilidade de o Executivo reabrir o debate na esfera judicial, *"a quem compete a última palavra na preservação da plenitude da ordem jurídica"*, necessitando, para tanto, demonstrar erro de direito na decisão administrativa. Na obra "Processo Administrativo Tributário" (Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1999), a questão da possibilidade de a Fazenda ir a juízo para pleitear a anulação da decisão administrativa a ela contrária foi colocada para vários doutrinadores nacionais, e as posições lá expostas podem ser assim sumarizadas:

#### b.4.1 CONTRA:

b.4.1.1 - para José Eduardo Soares de Melo (p.306), a Fazenda não pode ir a juízo pedir a anulação de decisão a ela contrária, *"uma vez que se trata de matéria vinculada que não pode ficar adstrita a mera conveniência do Executivo, constituindo violação ao princípio da moralidade (art. 37, CF), pelo fato de que desprestigiaria a legitimidade do processo administrativo"*.

b.4.1.2 - Já Sacha Calmon Navarro Coelho (p.190), entende que ninguém pode ir a juízo contra ato próprio, por falta de interesse de agir; afirma que *"a decisão administrativa definitiva, contra a Fazenda Pública, certa ou errada, constitucional ou não, extingue a obrigação tributária"*; assera, por fim, que *"inexiste no direito brasileiro ação anulatória de ato administrativo formalmente válido praticado pela Administração, sendo ela própria a autora"*.

b.4.1.3 - Plínio José Marafon (p.281) defende a impossibilidade, alegando que a contrário senso estar-se-ia a atribuir ao Judiciário o poder de lançar o tributo, posto que o lançamento original já teria sido cancelado pela autoridade administrativa competente para tal, segundo o artigo 142 do CTN.

#### b.4.2 A FAVOR:

b.4.2.1 - Dirceu Antonio Pastorello (p.534) entende que a Fazenda deve ir a juízo pedir a anulação de decisão administrativa quando (a) houver manifesta ilegalidade no julgamento; (b) for proferida contra orientação uniforme, mansa e pacífica do Plenário do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça; (c) houver prova robusta de desvios éticos de comportamento dos julgadores que tenham influído na desoneração do contribuinte.

b.4.2.2 - Fernando Facury Scaff (p.551) e Helenilson Cunha Pontes (p.611-613) defendem argumentos parecidos.

#### b.4.3 - EM TERMOS:

Marco Aurélio Greco (p. 706-707) e Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (p. 697- 699) entendem que se houver total independência e desvinculação entre os órgãos administrativos e as chefias dos órgãos públicos, com a impossibilidade ou falta de previsão legal de recursos hierárquicos, nesse caso poderia a Fazenda Pública ingressar no Poder Judiciário para pleitear a anulação da decisão administrativa contra ela proferida. No caso contrário, ou seja, quando as decisões dos órgãos administrativos estão sujeitas à revisão das altas autoridades do Poder Executivo (Presidente da República, Governador, Prefeito, Ministro ou Secretário de Estado, etc.) por via de recurso hierárquico ou advocatória, não estaria presente o interesse processual de a Fazenda ir a juízo.

c) • DEVER DE A ADMINISTRAÇÃO ANULAR SEUS PRÓPRIOS ATOS \_ Artigos 53 a 55 da Lei nº 9.784, de 21/01/1999:

*Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.*

*Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.*

*§1.º No caso de efeitos patrimoniais contínuos, o prazo de decadência contar-se-á da percepção do primeiro pagamento.*

*§2.º Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que*

*importe impugnação à validade do ato.*

*Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.*

A pesquisa doutrinária e jurisprudencial acima citada foi colhida do trabalho de Gilson Wesller Michels (DRJ/Forianópolis/SC), intitulado "Processo Administrativo Fiscal \_ Anotações ao Decreto nº 70.235, de 06.03.1972, Versão 10 \_ Atualizada até 31/março/2005", publicado via internet, acessado em 12.09.2003, site: <<http://arff-forum.com.br/paf-vers%E3o10-rev.pdf>>.

### **3 Outros relevantes pronunciamentos doutrinários sobre o assunto**

Fábio Martins de Andrade, no artigo de sua autoria já citado, termina por apresentar as notas seguintes sobre o assunto. Elas vão reproduzidas na íntegra para facilitar a consulta do leitor:

a) "Como antecedente histórico, o Parecer refere-se à derrota do Fisco em julgamento unânime em favor de contribuinte (Fundo de Previdência Privada) perante o Conselho de Contribuintes. Ocorrida a preclusão administrativa, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso hierárquico visando a anulação da decisão, para o Senhor Ministro de Estado da Fazenda, com fulcro nos arts. 19 e 20 do Decreto-lei nº. 200/67. Admitido o recurso pelo Ministro da Fazenda, o contribuinte impetrou o MS 8810/DF, obtendo como resultado a concessão da segurança, por unanimidade (1ª Seção do STJ). Contra o v. acórdão foram opostos embargos de declaração, visando ao prequestionamento da matéria, de modo a ensejar a interposição de recurso extraordinário, que foram rejeitados. Contra o acórdão embargado foi interposto Recurso Extraordinário, o qual encontra-se aguardando o juízo de admissibilidade, para subida ao STF".

b) "As normas, explícitas ou implícitas, constantes no art. 5º referem-se aos direitos dos cidadãos (individual ou coletivamente considerados) e impõem os deveres correlatos aos mesmos direitos. Neste sentido, é clara a sistematização escolhida pela Constituição da República, quando enuncia em Título próprio os direitos e garantias fundamentais, subdivididos em direitos e deveres individuais e coletivos (art. 5º), direitos sociais (arts. 6º a 11), nacionalidade (arts. 12 e 13), direitos políticos (arts. 14 a 16) e partidos políticos (art. 17)".

c) "Não é dado à Administração Pública recorrer ao Judiciário para invalidar a sua própria decisão proferida, regularmente, em processo administrativo fiscal" (cf. Célio Armando Janczeski, *Da impossibilidade da Fazenda Pública ir a Juízo pedir a anulação de decisão administrativa a ela contrária*. Disponível na Internet: <http://www.sinescontabil.com.br> [04.11.2004])"

d) "Segundo Sérgio André da Silva, é irrelevante analisar a aplicação deste dispositivo constitucional em favor do Estado, já que inexistente "lesão ou ameaça de lesão a direito da União Federal, uma vez que foi ela mesma, por intermédio de um de seus órgãos, que realizou o ato jurídico que seria objeto de contestação judicial, anulando o ato administrativo de exigência fiscal antes praticado pelas autoridades fazendárias" (cf. Questionamento judicial, pela Fazenda Nacional, de Decisão Administrativa Final \_ Análise do Parecer PGFN/CRJ nº. 1.807/2004, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº. 109, out 2004, p. 98)".

e) "A portaria amplia a hipótese de manifesta ilegalidade para "(...) expressa ou implicitamente afastem a aplicabilidade de leis ou decretos (...)" (cf. art. 2º). Sabe-se que: "No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor" (cf. art. 22-A da Portaria nº. 55/98, de 16.03.98, que aprovou os Regimentos Internos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos Conselhos de Contribuintes, acrescentado pela Portaria nº. 103/2002)"

f) "Sérgio André da Silva entende que, "(...) o Parecer PGFN/CRJ nº. 1.087/2004 é um ato de terrorismo contra o processo administrativo fiscal, uma medida que visa dilapidar os instrumentos institucionais de defesa dos contribuintes, ao invés de fortalecê-los, uma clara demonstração de que a Fazenda vê o processo administrativo não como um direito constitucional dos contribuintes, decorrente do princípio do devido processo legal e seus corolários, mas sim como uma espécie de concessão, que pode ser a qualquer instante suprimida" (cf. Questionamento judicial..., *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº. 109, pp. 93-94). No mesmo sentido, ver: Parecer da Comissão Especial de Assuntos Tributários da OAB/SP, da lavra de Lúcia Valle Figueiredo".

g) "Diante dessas considerações, cremos não haver como se sustentar que a manifestação dos Conselhos de Contribuintes é algo completamente alheio à própria Fazenda Nacional, a justificar o questionamento de decisão da corte administrativa perante o Judiciário no caso de decisão que reconheça a ilegalidade do ato administrativo questionado" (cf. SILVA, Sergio André da. Questionamento Judicial... *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 109, p. 94 e 96).

h) "Se a decisão for favorável ao contribuinte, ela vinculará a Fazenda Nacional e estará definitivamente decidida (artigo 156, inciso IX, do Código Tributário Nacional); se for desfavorável ao contribuinte, este ainda poderá socorrer-se do Judiciário" (cf. José Antônio Spinola Negro, Revisão de decisão contrária ao Fisco, *Gazeta Mercantil*, 30.11.2004)".

i) "E mais, o artigo 45 do Decreto 70.235/72 determina que nos casos de decisão definitiva favorável ao contribuinte, deverá a Fazenda exonerá-lo, de ofício, dos vínculos decorrentes do processo administrativo correspondente" (cf. José Antônio Spinola Negro, *Gazeta Mercantil*, 30.11.2004)".

j) ""A decisão administrativa final num processo administrativo equivale à manifestação definitiva da Fazenda sobre aquela determinada questão. Neste caso, é a própria Fazenda que se manifesta pela inexistência do débito" (cf. José Antônio Spinola Negro, op. cit.)"

k) ""Em poucas palavras, pode-se dizer que tal atividade é a possibilidade da própria Administração Pública, por meio do Conselho de Contribuintes, de rever seus atos e, quando necessário, repará-los, adequando-os às disposições legais vigentes". "Frise-se que, quando há uma decisão favorável ao contribuinte, significa que a própria Fazenda Pública, por intermédio daquele Tribunal, reconhece que houve equívoco da fiscalização e o retifica" (Leonardo Siade Manzan. Parecer PGFN nº. 1.087, de 19 de julho de 2004: fim do Conselho de Contribuintes? *Revista Jurídica Consulex*, ano VIII, nº. 188, 15.11.2004, p. 58)".

l) ""Nessa linha de convicções, definir se o inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal aplica-se ao Estado é irrelevante, pois, no presente caso, sequer é possível falar na ocorrência de lesão ou ameaça de lesão a direito da União Federal, uma vez que foi ela mesma, por intermédio de um de seus órgãos, que realizou o ato jurídico que seria objeto de contestação judicial, anulando o ato administrativo de exigência fiscal antes praticado pelas autoridades fazendárias" (Cf. Sergio André da Silva, Questionamento judicial..., cit., p. 98). No mesmo sentido, ver: Leonardo Siade Manzan, *Revista Jurídica Consulex*, cit., p. 59".

m) "A indignação que tomou os militantes da área do Direito Tributário no país foi uníssona, no sentido de rechaçar a existência espúria deste diploma maculado de inconstitucionalidades e ilegalidades insanáveis. "Dessa forma, é imperativo que os operadores do Direito Tributário trabalhem pela valorização do processo administrativo tributário, opondo-se a medidas que tenham por finalidade a sua debilitação (...)" (Cf. Sergio André da Silva, Questionamento judicial..., *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº. 109, p. 99). No mesmo sentido, ver: Luiz Rogério Sawaya Batista, *O Parecer da PGFN em face da segurança jurídica. Filme de comédia ou horror?* (fonte: Câmara do Japão)".

n) "Com efeito, parece-nos que nos casos em que a decisão decorrer da prática de ato ilícito (...) tem a Administração o direito de reconhecer tal fato, anulando a decisão, sendo certo que, caso o administrador discorde do entendimento manifestado pela Administração, ser-lhe-á garantido o acesso ao Poder Judiciário. Nessa situação, o único limite impositivo ao poder da Administração Pública de anular suas decisões seria o prazo decadencial previsto no artigo 54 da Lei nº. 9.784/99".

Fazemos referência, ainda, ao trabalho de Eduardo Arrieiro Elias, advogado em Belo Horizonte, ao questionar a validade do Parecer acima referido, em artigo intitulado "Da impossibilidade de a Fazenda Pública ir a juízo na tentativa de reverter decisões administrativas favoráveis aos contribuintes" publicado via Internet, Jus Navigandi, Teresina, a. 9, n. 577, 4 fev. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6277>>. Acesso em: 13 set. 2005", onde defende o que passamos a transcrever:

Tal ato remete-nos a uma questão antiga, mas de vital importância no âmbito das relações tributárias, qual seja, pode a Fazenda Pública (Federal, Estadual e Municipal) ingressar em juízo pleiteando a anulação de decisão administrativa irrecorrível favorável ao contribuinte?

A resposta a tal indagação somente pode ser negativa. Adiante veremos porque.

No Brasil, assim como em outros países, as lides tributárias estão sujeitas a uma dualidade de cognição, isto é, são sujeitas a uma discussão em âmbito administrativo e também à garantia do acesso ao Poder Judiciário.

No ordenamento jurídico brasileiro, infelizmente, o contencioso tributário administrativo nunca mereceu a atenção a que faz jus do legislador constituinte. Todavia desde tempos remotos há previsão do contencioso administrativo tributário no ordenamento jurídico pátrio <sup>(2)</sup>.

Com a Constituição da República de 1988, foi afastado o óbice ao ajuizamento de ações pelos contribuintes antes de esgotadas as vias administrativas, a teor do disposto no art. 5º, XXXV.

No entanto, a garantia de acesso ao Poder Judiciário não pode ser alegada pela Fazenda Pública, neste caso, uma vez que as decisões administrativas, em matéria tributária, geram direito adquirido aos contribuintes, quando lhes são favoráveis, interpretação esta que pode ser extraída do art. 5º, XXXVI, da Carta Magna.

Vê-se, portanto, que a extinção do crédito tributário pela decisão administrativa irrecorrível, disposta no art. 156, IX, do CTN, é garantia individual do contribuinte, configurando-se numa cláusula pétrea, nos termos do art. 60, §4º, IV, da CR/88, insuscetível de modificação pelo poder constituinte derivado, quicá por mero despacho de um integrante do Poder Executivo.

Este é o posicionamento de Eduardo Botallo: *"as decisões administrativas em matéria tributária se apresentam, assim, em relação aos contribuintes, com feições distintas daquelas de que se revestem perante a própria Administração: no que diz respeito aos primeiros, tais decisões são sempre passíveis de revisão perante o Judiciário; quanto a esta, ao contrário (...), tais decisões são definitivas na medida em que geram, em benefício dos contribuintes, direitos subjetivos"*.

Ademais, a ato do Sr. Ministro da Fazenda vai de encontro aos princípios basilares da administração pública (CR/88, art. 37), essencialmente ao princípio da moralidade, uma vez que se trata de matéria vinculada que não pode ficar adstrita a mera conveniência do Executivo, movido por sua fúria arrecadatória, pelo fato de que desprestigiaria a legitimidade do processo administrativo, na contramão de ordenamentos jurídicos evoluídos, tal qual o alemão <sup>(3)</sup>.

Com o ato do Ministro da Fazenda, caberia aos procuradores acionar o Poder Judiciário no caso de *"lesão ao patrimônio público"* ou *"diante de erro de fato"*. Isso certamente causaria grande insegurança jurídica, dado o caráter subjetivo de tais expressões, uma vez que o tributo poderia ser considerado patrimônio público, podendo-se chegar ao absurdo de se entender que a decisão administrativa irrecorrível, favorável ao contribuinte, poderia ser considerada lesão ao patrimônio público.

Ademais, à própria Administração Pública cabe o autocontrole de seus atos, razão pela qual lhe faltaria, no presente caso, interesse de agir. Aliás, este é o entendimento do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho <sup>(4)</sup> para quem ninguém pode ir a juízo contra ato próprio, por falta de interesse de agir; o mestre afirma que *"a decisão administrativa definitiva, contra a Fazenda Pública, certa ou errada, constitucional ou não, extingue a obrigação tributária"*; assim, conclui-se que *"inexiste no direito brasileiro ação anulatória de ato administrativo formalmente válido praticado pela Administração, sendo ela própria a autora"*. O STJ, mesmo de maneira tímida, já expressou entendimento contrário à Fazenda Pública <sup>(5)</sup>.

Outro efeito devastador da eventual possibilidade de a Fazenda Pública ingressar em juízo seria o abarrotamento do Poder Judiciário.

Indo de total confronto a uma necessária reforma apta a dar maior agilidade àquele Poder, a União, em vez de primar pelo desafogamento dos órgãos judiciários, parece querer extinguir os Conselhos de Contribuintes, quando deveria dar-lhes maior independência e autonomia. A possibilidade de que haja recurso ao Poder Judiciário pela Fazenda poderá, portanto, tornar o procedimento de defesa mais caro e mais lento, além de esvaziar a instância administrativa.

Assim, esperamos que qualquer tentativa da Fazenda Pública de ingressar em juízo buscando a anulação de decisão administrativa irrecorrível proferida em favor dos contribuintes, seja rechaçada pelo Poder Judiciário, para o seu próprio bem e para que não se acabe de vez com a segurança jurídica em matéria tributária.



Outro artigo que consideramos necessário ser examinado, pela criteriosa elaboração e fidelidade aos conceitos jurídicos, é o intitulado "A impossibilidade de revisão, pelo Poder Judiciário, das decisões administrativas desfavoráveis ao Fisco", da autoria de Ana Paula Peres Falcão Alves, advogada em Recife, texto científico publicado no periódico eletrônico "Jus Navigandi, Teresina, a. 8, n. 248, 12 mar. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4972>>. Acesso em: 13 set. 2005".

Do referido texto, destacamos os aspectos finais que tratam do efeito vinculante da decisão administrativa e as conclusões assumidas. Fazemos a transcrição:

O efeito vinculante da decisão administrativa.

A decisão administrativa e a possibilidade de sua revisão judicial.

Diante das considerações formuladas, passemos a analisar a existência ou não da coisa julgada no âmbito do processo administrativo fiscal e sua conseqüente possibilidade de revisão pelo Poder Judiciário, o que implica reconhecer ou não o efeito vinculante atribuído a decisão administrativa.

Inicialmente, ficou evidenciado no desenvolvimento do presente estudo que no curso do processo administrativo fiscal a Fazenda Pública deveria atuar em estrita observância aos princípios jurídicos (vide capítulo 2).

Em sendo assim, para alguns estudiosos do direito a coisa julgada não estaria presente no processo administrativo em atendimento ao que preceitua o princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV), da ampla defesa (art. 5º, LV) e da isonomia (art. 150, II).

Ou seja, segundo esta corrente doutrinária tanto o contribuinte como a Administração Pública poderá ingressar em juízo a fim de que o Poder Judiciário anule as decisões dos órgãos de julgamento administrativo.

Como o direito do contribuinte é inquestionável, a polêmica surge apenas com relação ao direito do Fisco.

Assim, defendendo o direito da Fazenda Pública também recorrer ao Poder Judiciário, tais estudiosos fundamentam essa posição, invocando a Súmula nº 473 <sup>(41)</sup> do Pretório Excelso, cujo teor pode ser observado no art. 53 da Lei nº 9.784, de 29.01.99, ao disciplinar o processo administrativo tributário no âmbito federal, que assim dispõe:

"Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos".

Nesse sentido, encontra-se a opinião de Edvaldo Brito ao considerar que "... o acesso ao Judiciário, como direito público subjetivo de ação, também, não poderia ser impedido à administração, apesar de ser tentadora a interpretação no sentido de que o disposto no inciso XXXV do art. 5º da Constituição seria um direito fundamental do administrado e não da administração. Contudo, se prevalecesse essa interpretação, ela estaria em desacordo com o próprio sistema constitucional implantado entre nós que privilegia um princípio, o da isonomia, que se põe acima de todos os outros <sup>(42)</sup>".

Corroborando do entendimento de que a Fazenda possa ajuizar uma ação para anular uma decisão administrativa, a 4ª Turma do TRF da 1ª Região, assim se posicionou:

"Não impressiona que a União, pelo órgão de representatividade judicial, proveja à realização de um interesse maior, que, se sobrepõe até mesmo a uma decisão colegiada, que, embora definitiva, em sede administrativa, não se subtrai ao exame de legalidade na órbita judiciária, atividade que se insere no âmbito de atribuições ou da competência de seu representante judicial, e, pois, com legitimidade para propor a ação".

Por outro lado, grande parte da doutrina e da jurisprudência defende posição contrária, segundo a qual não caberia a Administração o direito de ação para anular uma decisão administrativa.

Para tanto, discordam das fundamentações supra pelas seguintes razões:



No que diz respeito a garantia do livre acesso ao judiciário, tem-se que esta objetiva proteger apenas o cidadão, uma vez que se encontra disciplinada na Carta Constitucional no capítulo dos direitos e garantias *individuais*. Ou ainda, proteger o particular do abuso de poder da Administração Pública, já que, como dito anteriormente, o poder público no Brasil se encontra tripartido, em Legislativo, Executivo e Judiciário.

Assim, encontra-se o processo judicial com finalidade essencial de proteção aquele que não tem ou que tem em menor intensidade o poder, que é o caso do particular, em contra posição ao Estado detentor de um vasto poder institucional.

O que, por sua vez, não implica dizer que o Estado não possa se valer da jurisdição, pois é através dela, e só através dela, que o mesmo poderá alcançar e intervir efetivamente no patrimônio do cidadão devedor, através do processo executivo fiscal, ou seja, através do reconhecimento pelo magistrado da liquidez, certeza e exigibilidade de um título executivo e sua conseqüente executoriedade.

Quanto ao princípio da isonomia, Schubert de Farias Machado <sup>(43)</sup> adverte:

"pela mesma razão, o princípio da isonomia não resguarda o Estado, até porque dele não necessita. Ao contrário, é exatamente o princípio da isonomia que impõe tratamento desigual entre o Estado e cidadão, protegendo este contra o desmedido poder daquele".

Por sua vez, invocar a Súmula nº 473 do STF ou o art. 53 da Lei nº 9.784/99 demonstra claramente a existência da coisa julgada administrativa. Vejamos o porquê.

Os referidos dispositivos ao mesmo tempo que reconhecem a possibilidade de revisão de uma decisão administrativa por iniciativa da Fazenda, estabelece limites para tanto, a saber, ato administrativo eivado de vício da ilegalidade ou por conveniência e oportunidade administrativa, condicionados ao respeito dos direitos adquiridos.

Deste modo, limitando a possibilidade de revisão do ato por iniciativa da Administração, torna-se expressa e inquestionável a garantia legal da coisa julgada administrativa.

Neste sentido, evidenciando a irrevisibilidade judicial por iniciativa da Administração, Alberto Xavier <sup>(44)</sup> estabeleceu que:

"não faria, na verdade, qualquer sentido que a Administração pública \_ que já é dotada do privilégio de praticar atos imediatamente executórios \_ e que é, além disso, obrigada constitucionalmente a exercer imparcialmente funções de autocontrole da legalidade dos seus atos mediante processo administrativo, baseado nos princípios de ampla defesa e do contraditório, pudesse rebelar-se contra decisões definitivas dos seus próprios órgãos judicantes, ou seja, venire contra factum proprium".

Ou ainda, em caso análogo, o jurista Kiyoshi Harada <sup>(45)</sup> leciona:

"A exemplo de decisão judicial, a decisão administrativa fiscal de que não caiba mais recurso faz coisa julgada, vinculando a Administração Pública aos seus termos. (...) Não é dado à Administração Pública recorrer ao Judiciário para invalidar a sua própria decisão proferida, regularmente, em processo administrativo fiscal. No processo administrativo fiscal a Fazenda Pública é juiz e parte ao mesmo tempo (...). Assim, atentaria contra o princípio da moralidade administrativa o fato de a Administração não querer se sujeitar à decisão que ela própria proferiu, no exercício regular de suas atribuições. Seria o mesmo que autodestruir o poder legalmente exercitado pela Administração, só porque resultou em uma decisão que é contrária aos seus interesses privados".

Como se vê, para essa corrente doutrinária a decisão administrativa vincula a Administração, até porque é ato da própria Administração, mas não vincula o contribuinte, que poderá se valer da garantia do livre acesso ao Judiciário, cabendo a este o controle último da legalidade <sup>(46)</sup>.

Em outro sentido, argumentam ainda que admitir a tese contrária, implica na violação de vários dispositivos legais, afinal uma questão interessante surge quanto a possibilidade do Poder Judiciário, ao julgar uma ação proposta pela Administração para anulação da decisão administrativa que julgou pela inexistência do crédito tributário, julgá-la procedente e, conseqüentemente, constituir o crédito tributário a despeito do que preceitua o art. 142 do CTN?

Para responder tal indagação, faz-se necessário tecer alguns comentários sobre o procedimento de constituição do crédito tributário, através do ato administrativo de lançamento tributário.

O lançamento tributário como ato exclusivo da Administração.

O Código Tributário Nacional, ao tratar da constituição do crédito tributário no capítulo II do título III, prescreve em seu art. 142:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade."

Deste modo, percebe-se que o lançamento tributário é ato administrativo vinculado, obrigatório, exclusivo e indelegável tendente a constituir o crédito tributário, e que só pode ser alterado em determinadas circunstâncias pela própria Administração.

Assim, para ter validade e produzir todos os efeitos jurídicos, o lançamento deverá conter todas as condições e requisitos legais, dispostos no art. 142, do CTN, caso contrário será tido como ato nulo.

As hipóteses em que o lançamento pode ser retificado foram expressamente enumeradas pelo legislador, conforme se observa no art. 145, do CTN, o qual é taxativo na sua disposição, ou seja, o lançamento só poderá ser retificado naquelas hipóteses elencadas e em mais nenhum momento. Dispõe o citado artigo:

"Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149."

Diante dos dispositivos supra, percebe-se que a legislação é expressa ao determinar que o lançamento é ato próprio da Administração, não podendo ser praticado pelo Poder Legislativo ou pelo Poder Judiciário, e que só nas hipóteses elencadas no art. 145, do CTN o lançamento poderia ser alterado. Fora dessas hipóteses seria impossível.

No entanto, essa exclusividade do lançamento não afasta o controle jurisdicional do ato, que poderá ser realizado desde que se atenha apenas a legalidade do ato administrativo, ou seja, nada restará ao Magistrado senão confirmar a validade e perfeição do lançamento tributário, ou, se entender que falta um dos requisitos de validade expressos do art. 142, do CTN, declará-lo nulo *in totum*, uma vez que a retificação foge da sua esfera de competência.

A partir do exposto, pode-se vislumbrar a resposta a indagação anteriormente formulada no sentido de que não poderia o Juiz julgar procedente a referida demanda, devendo extingui-la sem julgamento do mérito, ante a inobservância de um dos requisitos de condição da ação, a saber, a possibilidade jurídica do pedido.

Isto porque, admitir que a Fazenda Pública vá a juízo pedir anulação da decisão do Conselho de Contribuintes \_ órgão administrativo de julgamento no âmbito federal \_ seria admitir que através da sentença que viesse a dar provimento à pretensão da Administração, anulando a decisão administrativa de não-lançar, o Poder Judiciário efetuassem o lançamento tributário, se posicionando pela exigibilidade do tributo.

Neste contexto, Schubert Machado enfatiza: "admitir que a Fazenda possa levar essa questão ao Judiciário simplesmente porque caberia a esse Poder a última palavra sobre a legalidade do lançamento é transformar o Juiz em agente lançador de tributos <sup>(47)</sup>".

Como se depreende, além das ponderações formuladas sobre o processo administrativo fiscal como

uma autotutela do Estado, a impossibilidade do Fisco ingressar em juízo com pedido revisional também decorre da lei, ante a exclusividade da Administração Pública na competência para a constituição do crédito tributário.

O efeito vinculante para a Administração Pública.

A respeito da vinculação da decisão administrativa para a Fazenda Pública surgem duas consequências lógicas: a insuscetibilidade da revisão judicial desse ato de julgamento por iniciativa do Estado e o dever, a obrigatoriedade de executar essa decisão.

Ou seja, a faceta do efeito vinculante da decisão administrativa para a Administração Pública consiste principalmente no chamado efeito cominatório ou conformativo, isto é, na conformação da Fazenda com a anulação daquele crédito tributário, obrigando-a a reconhecer as situações jurídicas consequentes e impedindo-a de reconstituí-lo.

Quanto a esse impedimento em reconstituí-lo, uma observação deve ser formulada porque tal impedimento não é absoluto, assim como consideram alguns estudiosos, existindo a possibilidade de renovar esse ato anulado desde que o novo ato não contenha o mesmo vício que conduziu a anulação anterior.

Daí porque, apenas poderá ser renovado se a anulação decorreu de incompetência ou vício de forma, pois neste caso, para a sua validade, o ato deverá ser praticado pela autoridade administrativa competente e através da forma legalmente estabelecida.

Diferente do que ocorre nos casos em que o ato foi fulminado pela nulidade por violar a lei, estando a Administração impedida de repraticá-lo, sob pena de se insurgir novamente em ilegalidade.

Dando fecho a esse raciocínio, o ilustre Alberto Xavier <sup>(48)</sup>, ao citar Diogo Freitas do Amaral autor da obra "A execução das sentenças dos tribunais administrativos", enfatiza que "o lançamento anulado por incompetência e vício de forma é um ato *renovável*; o lançamento anulado por violação de lei, um ato *irrenovável*".

Em apoio a tudo que foi demonstrado até agora, viu-se que o processo administrativo fiscal deve ser encerrado por decisão que indique solução definitiva do caso no âmbito administrativo, vinculando a Fazenda Pública, em respeito ao princípio da boa-fé que preside os atos administrativos, por ser essa decisão de sua própria autoria, mas não vinculando o contribuinte, que não perde a sua garantia constitucional do livre acesso ao judiciário <sup>(49)</sup>.

Com efeito, eis o porquê de se considerar que a decisão administrativa do processo administrativo tributário faz coisa julgada administrativa.

A posição do judiciário e a coisa julgada administrativa.

Enfrentando a temática ora versada, os tribunais pátrios já se pronunciaram sobre a questão, conforme se observa nos trechos das ementas transcritas:

#### Supremo Tribunal Federal

"Coisa julgada fiscal e direito subjetivo. A decisão proferida pela autoridade fiscal, embora de instância administrativa, tem, em relação ao fisco, força vinculatória, equivalente à coisa julgada, principalmente quando aquela decisão gerou direito subjetivo para o contribuinte. Recurso Extraordinário conhecido e provido".

(in Acórdão unânime da 1ª Turma do STF \_ Rel. Min. Barros Monteiro \_ RE 68253/PR, DJ 08.05.70)

"- A jurisdição administrativa se processa em escala ascendente, sem hiatos, por via de recursos hierárquicos pré-determinados.

- A autoridade de grau superior não pode, estribada apenas em sua preeminência, sem forma, nem figura de juízo, desfazer ato de grau inferior, mormente quando este já produziu seus efeitos de direito e foi editado em consonância com a lei.

- Mandado de Segurança \_ sua concessão".

(in Acórdão do STF Pleno \_ MS 7853/GB - Rel. Min. Henrique D'Avila, *DJ* 17.07.61)

#### Superior Tribunal de Justiça

"Mandado de Segurança. Ato administrativo. Preclusão administrativa.

1. O ato administrativo conta com a retratabilidade que poderá ser exercida enquanto dito ato não gerar direitos a outrem. Ocorrendo a existência de direitos, tais atos serão atingidos pela preclusão administrativa, tornando-se irretratáveis por parte da própria Administração.

2. É que, exercitando-se o poder de revisão de seus atos, a Administração tem que se ater aos limites assinalados na lei, sob pena de ferir direitos líquidos e certos do particular, o que configura ilegalidade e/ou abuso de poder.

3. Segurança concedida".

(in Acórdão da 1ª Seção do STJ \_ Rel. Min. Pedro Acioli \_ MS 009-DF, *DJ* 18.12.89)

"O ato administrativo não pode ser modificado, ocorrida a preclusão, mesmo por autoridade hierarquicamente superior, quer por via recursal, quer por avocação. A modificação configura-se ilegalidade e dá surgimento a direito líquido e certo. Segurança concedida".

(in Acórdão da 1ª Seção do STJ \_ Rel. Min. Garcia Vieira \_ MS 223-DF, *DJU* 16.04.90)

#### Tribunal Federal da 5ª Região

"Tributário. Reapreciação de matéria deduzida em processo administrativo. Impossibilidade face à coisa julgada administrativa. Certidão Negativa de Débito. Direito líquido e certo.

1. Dos documentos acostados aos autos, constata-se a reapreciação da matéria em processo administrativo, o que é vedado na via administrativa em prol da estabilidade das relações entre as partes, e em respeito à 'coisa julgada administrativa'.

2. Tendo a certidão negativa de débito sido negada em razão da conclusão obtida em processo administrativo reaberto, e diante de sua imodificabilidade na via administrativa, indiscutível resta o direito líquido e certo à referida certidão negativa de débito.

3. Remessa oficial improvida".

(in Acórdão da 2ª Turma do TRF da 5ª Região \_ Rel. Des. Fed. Petrúcio Ferreira \_ REO nº 53787/CE \_ *DJU* 30.01.1998, p. 182)

#### Conclusão

Com efeito, sem a pretensão de esgotar o assunto objeto do presente estudo, mas apenas no intuito de fomentar reflexões sobre o tema, pode-se concluir que:

No que diz respeito à primeira parte, verifica-se perfeitamente a natureza contenciosa do processo administrativo, estando revestido do caráter da processualidade assim como o processo judicial.

Com relação a segunda parte demonstrou-se os princípios jurídicos aplicados ao processo administrativo, dentre eles os que norteiam o processo propriamente dito, o direito tributário e a atividade da Administração Pública.

Já na terceira parte, depreende-se facilmente a possibilidade da Fazenda Pública rever seus próprios atos, desde que dentro do prazo decadencial previsto em lei e devidamente motivada.

Na quarta parte, após as considerações sobre o instituto da coisa julgada, percebe-se sua presença

na esfera administrativa quando da preclusão do direito da Fazenda rever seus atos.

Enfim, mesmo diante de todas as disposições fundamentais que definem a lógica e racionalidade do sistema normativo brasileiro, denominadas de princípios jurídicos, a Administração Pública se encontra impossibilitada de recorrer ao Poder Judiciário para anular uma decisão administrativa.

Isto porque, sendo a decisão administrativa de autoria da própria Fazenda Pública, não seria justo permitir que a despeito de todo poder que lhe é conferido para rever seus atos no âmbito da própria administração, como uma autotutela do Estado, a mesma ainda pudesse recorrer ao Poder Judiciário para anular uma decisão administrativa proferida a favor do contribuinte.

Admitir tal situação significaria um aplacamento na segurança jurídica do indivíduo, que apesar de ter tido decisão favorável no processo administrativo, verá proposta contra si nova demanda, só que agora perante o judiciário.

Em sendo assim, de nada serviria o processo administrativo, restando reconhecer a impossibilidade da Fazenda Pública ingressar em juízo para recorrer de uma decisão administrativa, ou seja, reconhecer a existência da coisa julgada administrativa, ou ainda, do efeito vinculante da decisão administrativa para a Fazenda, independente do ordenamento jurídico estar disciplinado por princípios que consagram direitos como o livre acesso ao judiciário ou a ampla defesa.

Até porque tais princípios consistem nas garantias constitucionais do indivíduo, na segurança do contribuinte de que seus direitos não serão violados mesmo diante de todo poder conferido a Administração Pública, como a tríplice função do Estado, já que quem cria e aplica as leis, ao mesmo tempo, julga as lides delas decorrentes.

#### **4 Conclusões**

A doutrinação exposta demonstra como o posicionamento assumido pelo Parecer PGFN/CRJ nº 1.087/2004, de 19 de julho de 2004, está sendo questionado no âmbito doutrinário.

Há se aguardar, com a expectativa que o assunto merece, as decisões jurisprudenciais a respeito.

Como demonstrado, há duas correntes: uma pugnando pela ilegalidade do Parecer Normativo: outra pela inconstitucionalidade.

O Superior Tribunal de Justiça poderá ser chamado a decidir para garantir a autoridade da lei federal.

Compete ao Supremo Tribunal Federal guardar à Constituição Federal.

Se houver prevalência do tema constitucional sobre o infraconstitucional, há de se aguardar, primeiramente, a decisão do Supremo Tribunal Federal, quando a tanto for provocado.

No caso de ser identificada autonomia das matérias jurídicas, no nível infraconstitucional e no constitucional, ambos os Tribunais poderão emitir o seu entendimento, afastando-se, é lógico, qualquer situação conflituosa.

Há, ainda, a possibilidade do Superior Tribunal de Justiça, em sede de Mandado de Segurança, apreciar a matéria, com recurso, se existir matéria constitucional, para o Supremo Tribunal Federal.

Poderá, ainda, o relator, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, optar por suspender a apreciação de Recurso Especial, se presente a situação veiculada pelo art. 543, §2º, do CPC: "Na hipótese de o relator do recurso especial considerar que o recurso extraordinário é prejudicial àquele, em decisão irrecorrível sobrestará o julgamento e remeterá os autos ao Supremo Tribunal Federal, para o julgamento do recurso extraordinário". No caso desse parágrafo, se o "relator do recurso extraordinário, em decisão irrecorrível, não o considerar prejudicado, devolverá os autos ao Superior Tribunal de Justiça, para o julgamento do recurso especial" (§3º, art. 543, CPC).

---

#### **Informação bibliográfica:**

Conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto científico publicado em periódico eletrônico deve ser citado da seguinte forma:  
DELGADO, José Augusto. O controle das decisões dos conselhos de contribuinte por via de ação judicial promovida pela União Federal. Belo Horizonte, n. 19, ano 4 Janeiro 2006 Disponível em:  
<<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=34201>>. Acesso em: 8 março 2010.